

PROPUESTAS DE REFORMA DEL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN ESPAÑA: HACIA LA INTEGRACIÓN ESTRUCTURAL DE IMPUESTOS Y PRESTACIONES SOCIALES (*)

Begoña Pérez Bernabeu
Profesora Titular de Universidad
Universidad de Alicante

Recibido: Septiembre, 2018.

Aceptado: Enero, 2019.

RESUMEN

De la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social y su consideración como parte de la imposición de las rentas sobre el trabajo (también gravadas por el IRPF), se deriva una indeseable situación de plurimposición de las rentas del trabajo en España que genera efectos negativos sobre el empleo.

En este trabajo, realizamos, en primer lugar, un estudio de tendencia de integración de los sistemas fiscales y de protección social que ha cobrado fuerza en las últimas décadas en varios Estados de la Unión Europea. Posteriormente, procedemos a reflexionar sobre las posibilidades de implantación en España de algunas de las reformas adoptadas por estos Estados, prestando una especial atención a la viabilidad de la integración estructural del IRPF y de los beneficios sociales.

Palabras clave: rentas del trabajo, rentas salariales, cotizaciones sociales, categorías tributarias, beneficios sociales, prestaciones sociales, renta básica, complemento social anual garantizado (CSAG).

(*) Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de I+D (Convocatoria 2015) concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, bajo el título «La Seguridad Jurídica en el Ordenamiento Tributario», Referencia DER2015-68072-P (MINECO/FEDER), cuyos investigadores principales son el Profesor Jorge Martín López y la Profesora Begoña Pérez Bernabeu (Resolución de concesión de 6 de mayo de 2016).

Asimismo la autora pertenece al Grupo de Investigación que ha recibido las Ayudas para Grupos de Investigación de Excelencia del Programa PROMETEO 2016, «Los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y la seguridad jurídica en el ordenamiento europeo e internacional», (Resolución de concesión de 1 de septiembre de 2016, Expediente PROMETEO/2016/053), financiado por la Conselleria de Educación, Investigación, Cultura y Deporte, Generalitat Valenciana, con fecha de inicio 01/01/2016, con una duración de 4 años, cuya investigadora principal es Amparo Navarro Faure.

REFORM PROPOSALS FOR TAXATION ON LABOUR INCOME IN SPAIN: TOWARDS STRUCTURAL INTEGRATION OF PERSONAL TAXES WITH WELFARE- RELATED BENEFITS

Begoña Pérez Bernabeu

ABSTRACT

In Spain there is a troublesome situation of overtaxation of the labour income due to their taxation not only by social security contributions (that share the same nature as taxes) but also by the personal income tax. This overtaxation has an adverse impact on employment.

In this paper we firstly analyse the recent trend towards integration of fiscal systems and social protection arisen in some European Union countries in the last two decades. Subsequently, we reflect on the possible implementation of any of the reforms already implemented in other European Union countries. We pay a special attention to the structural integration viability of Spanish personal income tax and social benefits.

Keywords: salary income, labour taxes, social contributions, tax categories, social benefits, welfare benefits, basic income, guaranteed annual social complement, tax flat.

SUMARIO

1. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO. 2. LA NATURALEZA IMPOSITIVA DE LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL. 3. ALGUNAS PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN DE GRAVAMEN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO. 3.1. Integración estructural de impuestos. 3.2. Integración de impuestos y prestaciones sociales. 3.3. Integración de procedimientos de gestión y recaudación. 4. REFLEXIONES FINALES Y LECCIONES PARA ESPAÑA.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO

Durante las cuatro últimas décadas el trabajo se ha convertido en el factor productivo que soporta una mayor presión fiscal en la mayor parte de los Estados miembros de la OCDE y, singularmente, en los de la Unión Europea (UE), pues no en vano, la imposición efectiva media soportada por el trabajo es, con la notable excepción del Reino Unido, significativamente mayor que la que recae sobre el capital y el consumo. Esta situación, unida al problema de desempleo que sufre la mayor parte de los países europeos, y a los problemas de competitividad que atraviesan dentro de una economía mundial crecientemente interrelacionada, ha provocado que la minoración de la tributación efectiva sobre el trabajo se haya convertido en una medida fiscal prioritaria (1).

La OCDE publica periódicamente informes sobre el gravamen de los salarios en sus distintos Estados miembros, a la fecha de cierre de este trabajo el último estudio publicado es el informe anual *Taxing wages 2018* (2) que, el pasado 26 de abril de 2018, publicó la OCDE en el que analiza la presión fiscal sobre los salarios en los países miembros de la OCDE durante los años 2016 y 2017.

Para estudiar la presión fiscal sobre el factor trabajo, la OCDE toma en consideración tres parámetros: el impuesto sobre la renta de las personas físicas (*personal income tax*), las cotizaciones a la seguridad social (*social security contribution*) y los impuestos sobre nóminas (*payroll taxes*), si bien precisa que, frente a un gran número de Estados en los que convive la imposición sobre la renta con cotizaciones sociales (tanto del empleador, como del empleado), existen países en los que casi no existen cotizaciones sociales (como es el caso de Nueva Zelanda o Dinamarca) y otros Estados donde no existe imposición sobre el factor trabajo (como sucede, por ejemplo en Chile), mientras que hay Estados que no aplican cotizaciones a cargo del empleado (como es el caso de Islandia y Australia), compensándose esta ausencia con una mayor imposición sobre la renta de los rendimientos del trabajo del empleado.

(1) ÁLVAREZ GARCÍA, S. y APARICIO PÉREZ, A. (2005): «La fiscalidad del trabajo: un análisis comparado en la Unión Europea», *Revista Universitaria de Ciencias del Trabajo*, nº 6, pp. 596-597.

(2) OECD (2018): *Taxing Wages 2018 (Summary)*, OECD Publishing, París. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9bfd951c-en>, consultado por última vez el 26 de abril de 2018.

El Informe de la OCDE estudia de manera combinada el efecto de la imposición sobre la renta y las cotizaciones sociales, analizando el concepto de «cuña fiscal» (*tax wedge*) (3) como indicador de la presión fiscal sobre el trabajo, expresado como porcentaje que representan los impuestos sobre las rentas salariales y las cotizaciones sociales sobre el total de los ingresos salariales brutos del trabajador, o como lo define DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, la cuña fiscal sobre el trabajo es «la diferencia entre el coste total para el empleador de un asalariado y la retribución neta percibida por el empleado, expresada como porcentaje del referido coste para el empleador» (4).

La conclusión que alcanza este Informe es que, en todos los países de la OCDE, la Tasa Impositiva Personal Neta Promedio (TIPNP), definida como la suma del impuesto sobre la renta personal y las aportaciones del trabajador a la Seguridad Social, menos las prestaciones en efectivo como un porcentaje de los ingresos salariales brutos, fue del 25,5% en el año 2017. Las TIPNP más altas para trabajadores solteros y sin hijos que ganan el salario nacional medio se observaron en Bélgica (40,5%), mientras que únicamente en Dinamarca y Alemania se observan tasas superiores al 35%, quedando el resto de países por debajo. Las menores TIPNP corresponden a Chile (7%), México (11,2%) y Corea (14,5%) (5).

Por su parte, la cuña fiscal fue de 35,9% de media en todos los países de la OCDE, sufriendo una disminución del 0,13% respecto al año 2016. La cuña fiscal más alta se encontró en Francia (39,45%), seguida de cerca por Bélgica, Finlandia, Grecia, Italia y Suecia que mantuvieron una cuña fiscal entre 38% y 39%. La cuña fiscal más baja fue la de Nueva Zelanda (6,4%) seguida por Chile (7,0%) y Suiza (9,1%) (6).

En el ámbito de la Unión Europea, las recomendaciones sobre la reducción de la fiscalidad sobre el trabajo han sido una constante desde hace décadas. De hecho, ya en el año 1993, la propia Comisión Europea, en su Libro Blanco sobre el crecimiento, la competitividad y el empleo del año 1993 (7), estableció como requisito para lograr un incremento significativo del empleo en Europa la reducción de las cargas fiscales que recaen sobre el factor trabajo, dado que dichas cargas fiscales constituyen un coste laboral no salarial que afecta tanto a la demanda como a la oferta de trabajo y provoca una divergencia entre la cantidad total pagada por el demandante de trabajo y el salario neto percibido por el oferente, de manera que el coste del factor trabajo se incrementará en función de las cotizaciones sociales que recaigan sobre el empleador (8).

(3) Para un análisis exhaustivo de la cuña fiscal a la luz de los datos ofrecidos por el Informe de la OCDE *Taxing wages 2017*, véase LÓPEZ DÍAZ, A. (2017): *La cuña fiscal sobre el factor trabajo. Análisis comparado*, Trabajo presentado al 16º Congreso Tributario, celebrado en Ciudad del Mar de Plata, 4-6 de octubre de 2017, organizado por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Disponible en: <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/16congresotributario/LopezDiaz.pdf>, consultado por última vez el 26 de marzo de 2018.

(4) DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2013): «La cuña fiscal del trabajo: noción y cálculo», *Extoikos*, nº 11, pp. 95-96.

(5) OECD: *Taxing Wages 2018 (Summary)*, op. cit., disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9bfd951c-en>, consultado por última vez el 26 de abril de 2018.

(6) OECD: *Taxing Wages 2018 (Summary)*, op. cit., disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9bfd951c-en>, consultado por última vez el 26 de abril de 2018.

(7) COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1993): *Crecimiento, competitividad, empleo. Retos y pistas para entrar en el siglo XXI* (Libro Blanco), Boletín de las Comunidades Europeas, Suplemento 6/93, Luxemburgo.

(8) ÁLVAREZ GARCÍA, S. Y APARICIO PÉREZ, A.: «La fiscalidad del trabajo: un análisis comparado en la Unión Europea», op. cit., p. 597.

Más recientemente, en el año 2017, la Comisión Europea (9) ha vuelto a insistir en la reducción de la fiscalidad del trabajo, si bien, ante la necesidad de mantener el equilibrio de las cuentas públicas por parte de los Estados miembros, aconseja que dicha reducción vaya acompañada del refuerzo de otros ingresos, en concreto, del incremento de la imposición sobre el consumo y la fiscalidad ambiental.

No obstante, en muchas ocasiones, estas recomendaciones de la Comisión no llegan a materializarse y ello debido principalmente a dos motivos. Por un lado, porque la imposición sobre el trabajo (ya sea a través de impuestos personales sobre la renta o de cotizaciones sociales) se incluye dentro de la imposición directa, ámbito que queda fuera de las competencias armonizadoras de la Comisión. Por otro lado, porque, debido al carácter eminentemente inmóvil de las rentas sobre el trabajo, frente al carácter más volátil de las rentas del capital, la preocupación de los Estados miembros se ha centrado en reducir la fiscalidad de las rentas del capital, convirtiéndose esta preocupación en un elemento estratégico de las políticas tributarias de los distintos Estados miembros, debido a la facilidad que tienen los inversores para trasladar su capital a países con un tratamiento fiscal más favorable para este tipo de rentas (especialmente en el seno de la UE, donde rige la libre circulación de capitales). Esta situación se ha traducido en una configuración de los impuestos sobre la renta en impuestos sobre las rentas del trabajo, las cuales sufren unos altos niveles de tributación.

Ante esta situación, la Comisión poco ha podido hacer, debido a su más que limitado poder armonizador en el campo de las rentas del trabajo, de forma que la única armonización que se ha llevado a cabo en el ámbito de la tributación de las rentas del trabajo ha tenido como objetivo evitar la discriminación por razón de residencia de los ciudadanos europeos que obtienen rentas en un país distinto a aquel en el que residen (10).

En el caso de España la presión fiscal global sobre el trabajo es especialmente alta para las rentas más bajas, que superan a países nórdicos con la excepción de Suecia y Finlandia, volviéndose proporcional a partir del 170% de las rentas medias. Estas diferencias aumentan en el caso de familias con dos hijos y un único perceptor de rentas (11).

En la mayoría de los países de la OCDE, los impuestos directos sobre las rentas salariales (es decir, el impuesto personal sobre la renta y cotizaciones a la Seguridad Social) proporcionan más ingresos que cualquier otra forma de imposición y, junto con el sistema de previsión social, soporta el mayor peso de redistribución de la riqueza en un país, puesto que son los que hacen que el sistema tributario en su conjunto sea redistributivo. No obstante, determinados incentivos fiscales o sociales pueden producir disfunciones en el sistema que se traducen en desincentivos, por este motivo resulta imperativo conjugar la eficiencia económica con los objetivos redistributivos del sistema en su conjunto, al objeto de maximizar la eficiencia con la que se logra una determinada redistribución, minimizando los desincentivos allí donde se produzcan.

De hecho, desde un punto de vista económico, cabe afirmar que la mayor parte de las cotizaciones a la Seguridad Social son finalmente soportadas por el factor trabajo, ya

(9) EUROPEAN COMMISSION (DG Taxation and Customs Union) (2017): *Taxation Trends in the European Union (Data for the EU Member States, Iceland and Norway)*, Luxembourg: Publications Office of the European Union.

(10) ÁLVAREZ GARCÍA, S. Y APARICIO PÉREZ, A.: «La fiscalidad del trabajo: un análisis comparado en la Unión Europea», *op. cit.*, p. 599.

(11) LÓPEZ DÍAZ, A.: *La cuña fiscal sobre el factor trabajo. Análisis comparado*, *op. cit.*, p. 26. Disponible en: <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/16congresotributario/LopezDiaz.pdf>, consultado por última vez el 26 de marzo de 2018.

que, bajo este punto de vista, la distinción entre cuota obrera y cuota empresarial es considerada artificial por la mayoría de los economistas, quienes señalan que la magnitud relevante para la empresa es el coste laboral total, compuesto por las retribuciones netas y las cotizaciones retenidas, mientras que el trabajador, en cambio, prestaría solo atención al salario neto que recibe (12). El hecho de que sea finalmente el trabajador quien soporta la carga económica de la imposición difumina los efectos redistributivos de la imposición.

En España la imposición sobre las rentas salariales sigue un enfoque fragmentario, al estar estructurada, básicamente, en torno a dos grandes impuestos: por un lado, el IRPF y, por otro lado, las cotizaciones a la Seguridad Social. No faltan voces que apunten que mantener dos impuestos separados sobre las rentas del trabajo no sirve a ningún fin, salvo oscurecer los verdaderos tipos de gravamen marginales efectivos y aumentar las cargas administrativas de los empresarios, quienes, además, deben calcular los ingresos de los empleados utilizando dos definiciones (13).

Asimismo, en cuanto al IRPF, el esquema dual que presenta en España con gravámenes más altos sobre las rentas del trabajo que sobre las rentas de capital, además de provocar una alta imposición sobre el factor trabajo, lastra el deseable efecto progresivo y redistributivo del impuesto sobre la renta. Esta elevada imposición sobre el factor trabajo, unida a la existencia de unas elevadas cotizaciones a cargo del empresario, provocan que la cuña fiscal en España sea excesivamente elevada, de manera que para que un trabajador pueda percibir un salario neto de 1.000 euros, el costo para el empleador es de 1.600 euros (14).

Es por ello por lo que, en este trabajo, cuestionaremos la actual arquitectura del sistema de gravamen de las rentas del trabajo en España. No obstante, dado que la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social y, especialmente, su encaje en las clásicas categorías tributarias no es una cuestión pacífica en la doctrina, antes de avanzar en el estudio de la estructura del sistema de gravamen de las rentas del trabajo, consideramos necesario hacer una defensa de la naturaleza tributaria e impositiva de las cotizaciones a la Seguridad Social, cuestión a la que dedicaremos el siguiente epígrafe de nuestro trabajo.

2. LA NATURALEZA IMPOSITIVA DE LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL

En la actualidad es aceptada de manera casi unánime por la doctrina española la naturaleza de ingreso público de carácter tributario de las cotizaciones a la Seguridad Social por reunir esta figura los atributos esenciales del tributo (15). Además, dada la am-

(12) ARROYO MARTÍNEZ, I. (2009): «Las fuentes de financiación de la Seguridad Social», *Economía Española y Protección Social*, I, p. 131.

(13) MIRRELES, J. (2013): *Diseño de un sistema tributario óptimo (Informe Mirreles)*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, p. 161.

(14) LÓPEZ DÍAZ, A.: *La cuña fiscal sobre el factor trabajo. Análisis comparado*, op. cit., p. 36. Disponible en: <http://www.consejo.org.ar/congresos/material/16congresotributario/LopezDiaz.pdf>, consultado por última vez el 26 de marzo de 2018.

(15) Para un estudio reciente que recoge las distintas opiniones doctrinales vertidas sobre la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales véase PÉREZ BERNABEU, B. (2018): «La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales en el actual contexto de separación de fuentes de financiación de la Seguridad Social», en Cubero Truyo, A. (Dir.), *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Tirant lo Blanch. Valencia (en prensa).

plitud de perfiles (16) fijada por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional respecto del concepto de tributo (17) y los pasos decisivos que ha venido dando este órgano para poder llegar a afirmar la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales (18), es posible en la actualidad predicar la naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales a la Seguridad Social.

Reconocida la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social, es cierto que la doctrina española se ha mostrado tradicionalmente favorable a la consideración de la cotización a la Seguridad Social como una exacción parafiscal (19) desde que VICENTE-ARCHE (20) enunciara esta tesis que, posteriormente, fue ganando adhesiones. No obstante, con el transcurso del tiempo y la sucesión de las distintas normativas sobre la materia, las cotizaciones a la Seguridad Social han ido perdiendo algunos de sus caracteres parafiscales más genuinos, acercándose su regulación cada vez más a los tributos tradicionales (21).

Por este motivo nos proponemos analizar el encaje de las cotizaciones a la Seguridad Social (22) dentro de las distintas categorías tributarias. En esta tarea que nos proponemos realizar constataremos que, si bien la consideración de la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social es aceptada de forma prácticamente unánime por la doctrina, no existe tal unanimidad a la hora de incluir a las mismas en una de las tres categorías tributarias.

Para llevar a cabo nuestro análisis distinguiremos, siguiendo al apartado 2 del artículo 141 del Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS), dos cuotas o aportaciones distin-

(16) Puesta de manifiesto por GARCÍA NOVOA, *vid* GARCÍA NOVOA C. (2012): *El concepto de tributo*, Marcial Pons, Madrid, p. 318.

(17) Sobre el concepto de tributo fijado por la jurisprudencia constitucional, véase: AGUALLO, AVILÉS, A. Y BUENO GALLARDO, E. (2007): «Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1 CE», en AA.VV. (Coord. Albiñana García-Quintana, C.): *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Dykinson-CEU Universidad San Pablo, Madrid, pp. 57 a 94; ESCRIBANO LÓPEZ, F. (1998): *Configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid; GARCÍA NOVOA, C. (2004): «La problemática del concepto constitucional de tributo», *Dereito*, vol. 13, n° 1, pp. 41-53; LOZANO SERRANO, C. (1998): «Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público», *Civitas REDF*, n° 97, enero-marzo, pp. 25-52; MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2000): «Notas sobre el concepto constitucional de tributo en la jurisprudencia reciente del TC», *Civitas, REDF*, n° 106, abril-junio, pp. 181-212; RAMALLO MASANET, J. (1996): «Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional)», *Civitas REDF*, n° 90, abril-junio, pp. 237-274.

(18) URQUIZU CAVALLÉ, A. (1997): *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, p. 213.

(19) FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a J. (1996): *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, p. 25.

(20) VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. (1961): «En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social», *EDFHP*, n° 44, p. 1250.

(21) MARTÍNEZ AZUAR, J. A. (2000): *Régimen fiscal de las cotizaciones a la seguridad Social*, EDESA, p. 569.

(22) En aras de evitar una extensión de este trabajo, nuestro análisis se centrará únicamente en las cotizaciones a la Seguridad Social en sentido estricto, excluyendo las cotizaciones de los regímenes especiales de la Seguridad Social y aquellas cotizaciones que, si bien se recaudan de manera conjunta a estas, son debidos a otros organismos, como es el caso de las cotizaciones por desempleo, al Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) o la destinada a la formación profesional. Dentro del Régimen General de la Seguridad Social también excluiríamos las cotizaciones correspondientes a Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales, las cotizaciones extraordinarias relativas a las horas extraordinarias. Así pues, nos centraremos en la cuota empresarial por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social.

tas: la cuota empresarial y la cuota obrera o de los trabajadores, puesto que la existencia de particularidades en cada de estas cuotas amerita un estudio diferenciado.

En primer lugar, abordaremos el encaje de la «cuota empresarial» en las tres actuales categorías jurídicas. Dicha cuota no puede considerarse ni una tasa, ni una contribución especial, puesto que el hecho imponible de ambas categorías exige la realización de cierta actividad administrativa, inexistente en la obligación de cotizar, cuyo hecho configurador se realiza sin vinculación directa con ningún tipo de actividad del ente público (23). *A fortiori*, en esta obligación de cotizar tampoco se observa la nota de afectación, referencia o beneficio del sujeto pasivo, propia de la tasa (24), ni tampoco la existencia de una ventaja o beneficio especial para los obligados al pago de la misma, típica de la contribución especial.

Al contrario que sucede con estas dos categorías tributarias que acabamos de rechazar, la cotización empresarial presenta claras similitudes con la figura del impuesto como son la ausencia de actividad administrativa en el hecho originador de la obligación de cotizar y la realización voluntaria del hecho generador de la obligación de cotizar. En concreto, la cotización empresarial puede calificarse como un impuesto directo, real, periódico, objetivo y afectado o finalista (25).

Además, debe destacarse la presencia de la capacidad económica en el nacimiento de la obligación de cotizar para el empresario. En opinión de MARTÍNEZ AZUAR, el empresario manifiesta su capacidad económica al recurrir al factor trabajo en su actividad económica, porque la remuneración del trabajador supone un gasto para el empresario, siendo el cómputo del salario el índice para medir dicha capacidad económica puesta de manifiesto, si bien la cuantía que se toma en cuenta para someterla a gravamen es la base de cotización, puesto que ambas cantidades (el salario y la base de cotización) no siempre son coincidentes.

No obstante, este autor es consciente de que, en ocasiones, la cotización empresarial por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social se aparta del principio de capacidad económica al existir una serie de límites superiores e inferiores a la base de cotización de forma que no siempre son coincidentes la capacidad económica manifestada por el empleador, la retribución del trabajador y la capacidad gravada, situación que ocurrirá únicamente cuando tales límites sean de efectiva aplicación. En este mismo sentido también se pronuncia PÉREZ ROYO, quien afirma que «la remuneración efectiva servirá como base únicamente en la medida en que se encuentre comprendida dentro de los indicados topes».

Paralelamente, debe rechazarse la inclusión de la «cotización de los trabajadores» dentro de los supuestos de tasa y de contribución especial, por idénticos motivos que nos llevaron a rechazar esta posibilidad en relación con la cuota empresarial.

No obstante, ante las especiales circunstancias concurrentes en el caso de la cotización obrera pueden surgir dudas sobre si el posterior disfrute por parte del trabajador cotizante de la acción protectora dispensada por la Seguridad Social —en la modalidad contributiva— puede ser considerada como un beneficio especial que obtiene el sujeto pasivo, característico de la tasa. Como afirma RODRÍGUEZ BOTÍ, «la idea de que la cotización a la Seguridad Social supone la contraprestación de un servicio público ha servido para

(23) MATEO RODRÍGUEZ, L. (1978): *La tributación parafiscal*, Universidad de León, p. 258.

(24) Así como tampoco la solicitud o recepción obligatoria de la actividad administrativa o servicio y la exclusividad o no concurrencia en su prestación por el sector privado.

(25) MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: *Régimen fiscal de las cotizaciones a la Seguridad Social*, op. cit., p. 569.

que autores como DONATI hayan entendido que aquella tiene la naturaleza jurídica de tasa fiscal. En España, SERRANO GUIRADO adoptó esta posición para explicar el carácter de la aportación obrera» (26).

No obstante, esta idea ha sido rechazada por numerosos autores, como VICENTE-ARCHE quien, partiendo de la estructura del hecho imponible, afirma que «en el presupuesto objetivo de la tasa, al contrario de lo que sucede en el impuesto, ha de haber siempre una actividad desarrollada por el ente impositor que afecta de manera particular al obligado tributario», por tanto, «basta con esto para comprender que la cuota del seguro social no puede ser una tasa» (27).

En este sentido también se pronuncia MATEO RODRÍGUEZ al afirmar que el instante a tener en cuenta para el estudio del carácter de la cotización debe ser el momento en que nace el hecho imponible, sin tener en cuenta «la posterior actividad que pueda existir por parte del ente público, cuando surja el derecho del asegurado a la percepción de determinadas prestaciones» (28).

Por su parte, PÉREZ DE AYALA, distinguiendo entre las cotizaciones de empresario y trabajador, considera que la calificación de tasa «no es en absoluto admisible para las cotizaciones que pagan los empresarios. Y resulta difícil de aceptar para las que pagan los empleados» (29).

Sobre la consideración de las prestaciones sociales disfrutadas por el trabajador como contrapartida de la obligación de cotización, GARCÍA ORTUÑO defiende la aplicación de la «doctrina escisionista» la cual aboga por la ruptura del sinalagma entre la cotización y la prestación social. Bajo esta teoría, las cuotas ya no tendrían el carácter de primas de seguro, sino que adquirirían naturaleza tributaria (30).

En apoyo de la doctrina escisionista, este autor aduce dos argumentos legales de peso. Por un lado, no existe unidad de hecho generador entre la obligación de cotizar y la obligación de efectuar las prestaciones sociales por parte de la Seguridad Social, puesto que la obligación de cotizar nace desde el momento de iniciación de la actividad correspondiente, mientras que, por el contrario, la obligación de efectuar las prestaciones, *pendente eventus*, procede de la situación de alta del trabajador en el régimen que corresponda (31).

Por otro lado, sostiene que contra el criterio de la reciprocidad atenta de manera decisiva el reconocimiento expreso del principio general de atribución automática de la responsabilidad en orden al pago de las prestaciones a las entidades encargadas de la gestión, aún en los supuestos de incumplimiento de las obligaciones empresariales, entre ellas, la de cotización, y sin perjuicio de las acciones que contra estos procedan (32).

Por todo lo anteriormente expuesto, consideramos que la cotización del trabajador encaja en la categoría de impuesto, por reunir todos los requisitos básicos de esta figura,

(26) RODRÍGUEZ BOTÍ, F. (1979): «La Seguridad Social. Cotización: régimen y naturaleza jurídica», *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 602.

(27) VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social», *op. cit.*, p. 1250.

(28) MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, *op. cit.*, p. 252.

(29) PÉREZ DE AYALA, J. L. (1987): *La economía financiera pública*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, p. 103.

(30) GARCÍA ORTUÑO, F. (1977): «Naturaleza de la relación jurídica de Seguridad Social», *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, 5, p. 115.

(31) GARCÍA ORTUÑO, F.: «Naturaleza de la relación jurídica de Seguridad Social», *op. cit.*, p. 115.

(32) GARCÍA ORTUÑO, F.: «Naturaleza de la relación jurídica de Seguridad Social», *op. cit.*, pp. 115-116.

presentando, en concreto, la condición de impuesto directo, personal, periódico, subjetivo y finalista (33).

Como conclusión final y en un sentido global (refiriéndonos tanto a la cotización empresarial, como a la del trabajador) podemos afirmar, siguiendo a VICENTE-ARCHE, que «No existe, en términos jurídicos, diferencia entre el impuesto y la cuota de seguro social, por lo que se refiere a la esencia de ambas figuras».

No obstante, este autor mantiene una postura formalista que le lleva a afirmar que «Esto no equivale a decir que la cuota de seguro social sea un impuesto: para que así fuera, sería necesario, además, que la ley lo declare y la regulase como tal en todos sus aspectos. En este sentido, que podemos llamar formal, existe evidentemente, una gran similitud entre la regulación jurídica de la obligación de cotización y la obligación tributaria de impuesto (...). Pero no pueden considerarse ambas categorías, toda vez que, sobre todo, falta en el Derecho positivo una regulación común —aunque la existente demuestre un acusado paralelismo— y, en consecuencia, una asimilación de las cuotas de seguros social a los impuestos».

No compartimos plenamente la opinión de este autor, situándonos en una posición más cercana a la postura antiformalista mantenida por FERNÁNDEZ PAVÉS. Esta autora es consciente de que el encaje de las cotizaciones sociales en una de las categorías tributarias «se relaciona en bastante medida con seguir un criterio más o menos formalista a la hora de clasificar, y aún más calificar a estas instituciones; exclusivamente según la normativa que se le aplica teóricamente; o por el contrario, según el contenido de la institución, en relación por supuesto también con la normativa que se aplica, pero de manera menos determinante. En el primer caso, no podría ser la cuota de Seguridad Social ninguna categoría estrictamente tributaria, ni aún exacción parafiscal; según la segunda idea, podría ser una modalidad de esta última, y por qué no, incluso de alguna categoría tributaria de las clásicas, concretamente un impuesto» (34).

Desde esta perspectiva, FERNÁNDEZ PAVÉS, manteniendo una postura claramente antiformalista, afirma que «no es ya tan fácil negar la identificación o al menos material coincidencia existente entre la figura tributaria del impuesto, aunque sea especial si se quiere, y de la obligación de cotización social; restando diferencias más bien formales y desde luego nada determinantes en el plano estructural, entre ambas categorías jurídicas» (35).

Por todo lo anteriormente comentado afirmamos que las cotizaciones a la Seguridad Social participan de la naturaleza impositiva al reunir los requisitos básicos del impuesto (36), resultando esta conclusión avalada por un triple hecho. En primer lugar, por el hecho de que las cotizaciones a la Seguridad Social presentan una estructura que se corresponde con la estructura de la categoría impositiva, siendo las formas de extinción de la obligación de cotización coincidentes con las recogidas en la normativa tributaria.

En segundo lugar, por cuantificar las cuotas siguiendo un procedimiento liquidatorio propio de los tributos de cuota variable (37) y, en tercer lugar y último término, por contar con un procedimiento recaudatorio especial, y su consideración de créditos privilegiados (38).

(33) MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: *Régimen fiscal de las cotizaciones a la seguridad Social*, op. cit., p. 576.

(34) FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, op. cit., p. 38.

(35) FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a J.: *Las cotizaciones a la Seguridad Social*, op. cit., pp. 38-39.

(36) MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: *Régimen fiscal de las cotizaciones a la seguridad Social*, op. cit., p. 569.

(37) MARTÍNEZ AZUAR, J. A.: *Régimen fiscal de las cotizaciones a la seguridad Social*, op. cit., p. 571.

(38) Ya en su momento VICENTE-ARCHE afirmó que «la obligación de cotización (...) en cuanto obligación legal, reúne una serie de caracteres semejantes a los de la obligación tributaria. Y así

Por su parte, la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, no duda en calificar a las cotizaciones a la Seguridad Social como «una forma particular de imposición al trabajo» (39). De hecho, la Comisión de expertos reconoce la condición de impuesto «imperfecto» sobre las nóminas, dado que las bases de cotización sobre las que se aplica el tipo impositivo en España no se refieren a los salarios realmente satisfechos, sino a unas cantidades establecidas mediante una tarifa graduada por categorías profesionales, dentro de cuyo intervalo se sitúa la cantidad percibida por el trabajador. Este encorsetamiento dentro de los intervalos de la tarifa de bases cotizadas refleja imperfectamente la retribución recibida por el trabajador en sus valores mínimos y máximos, aparte de que se establecen por categorías profesionales. Además, hasta fechas recientes, la imperfección de las cotizaciones sociales como impuesto no solo se derivaba de estos dos hechos —límites y categorías— sino, también del hecho de que las remuneraciones en especie, incluidas normalmente en la base de cálculo de los rendimientos del trabajo en el IRPF, no se incluía (hasta una reciente modificación) en el cómputo del cálculo de la base de cotización (40).

Pese a ello, la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español propuso en su Informe aproximar el actual sistema de cotizaciones a un auténtico impuesto sobre las nóminas salariales, con lo que quedaría aún más de manifiesto su carácter de impuesto directo sobre el trabajo (41).

3. ALGUNAS PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN DE GRAVAMEN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO

3.1. Integración estructural de impuestos

Al admitir la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social y su consideración como parte de la imposición de las rentas sobre el trabajo, estamos asumiendo un supuesto de plurimposición no deseable en nuestro ordenamiento jurídico sobre las rentas del trabajo, porque junto a las cotizaciones a la Seguridad Social (configuradas como un impuesto sobre las nóminas o impuesto sobre el trabajo, cuya carga recae mayoritariamente sobre el empleador) se sitúa el IRPF, impuesto de carácter personal que grava las rentas obtenidas por el contribuyente, incluidas las rentas percibidas por los salarios, dentro del concepto de rendimientos del trabajo personal.

Esta sobreimposición, según EUROSTAT (42), provoca que en España, la suma de cotizaciones e impuestos se sitúe en la media de los países de nuestro entorno, si bien teniendo unos niveles salariales más bajos que el resto de los países en nuestra media de

tenemos: (...) El procedimiento recaudatorio especial, en todo semejante al de apremio regulado en el Estatuto de Recaudación y la consideración de créditos privilegiados de que gozan las cuotas de previsión social», *vid*, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social», *op. cit.*, pp. 1241-1242.

(39) *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Febrero 2014, p. 362.

(40) *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, pp. 362-364.

(41) *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, *op. cit.*, p. 14.

(42) Véase EUROSTAT, *Salarios y costes laborales*, disponible en http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Wages_and_labour_costs/es, consultado por última vez el 22 de marzo de 2018.

costes, es decir, se produce, como efecto directo de esta situación, un aumento de la presión fiscal sobre las rentas del trabajo.

Además, como el Informe para la reforma del sistema tributario apunta, existen evidencias empíricas más que suficientes acerca de los efectos negativos sobre el empleo de la imposición sobre el factor trabajo, motivo que ha llevado a la Comisión a defender una reducción general de la presión fiscal sobre el factor trabajo y, en particular, sobre las cotizaciones sociales. No obstante, en la situación actual -caracterizada por un elevado déficit público-, la reducción de las cotizaciones sociales dificultaría el proceso de consolidación fiscal, por lo que tal reducción debería ir acompañada necesariamente de un incremento en la recaudación de otras figuras impositivas (43).

Para corregir esta sobreimposición sería necesaria la deducción de las cotizaciones sociales en cuota del IRPF en lugar de en la base, pero esta posibilidad se plantea compleja por cuestiones de recaudación (44).

Aunque no parece razonable tener un impuesto sobre las rentas del trabajo en cada período de pago individual y otro sobre las rentas de todo el año, tradicionalmente los gobiernos se han mostrado reacios a la integración de ambos impuestos amparándose en el denominado principio contributivo, es decir, la idea de que la Seguridad Social encarna una forma de seguro social en el que las contribuciones crean derecho a las prestaciones (45).

Esta idea trae causa de los orígenes que el sistema de Seguridad Social presentó en la mayoría de los países del entorno europeo, en los que nació como un sistema similar a los seguros privados, caracterizado por la voluntariedad que presentaban las «cuotas de previsión social», antecedente directo de las actuales cotizaciones a la Seguridad Social. En este contexto y a lo largo del tiempo, encontraron cierta aceptación las tesis que veían en la cotización empresarial una contrapartida por la responsabilidad trasladada por el empresario y asumida por la entidad gestora, basadas en una visión que asimilaba el sistema de protección social a la figura del seguro, identificando el pago de la cotización al pago de una prima de seguro.

En España, la Ley de Accidentes de Trabajo de 1900 establecía el principio de responsabilidad objetiva del empresario por los accidentes de trabajo que pudieran sufrir los trabajadores que tenía contratados, en virtud de la cual, el empresario se veía obligado a indemnizar a su trabajador accidentado laboralmente. Es decir, las consecuencias económicas de un accidente de trabajo se configuraban como un coste de producción que debía asumir el empresario por ser este el beneficiario económico de la actividad de la que era titular. En este contexto, el empresario que así lo deseara podía cubrir este riesgo mediante la concertación voluntaria de una póliza de seguro con una compañía de seguros. Y fue este carácter voluntario el que sirvió de sustento a las tesis privatistas y salariales que negaban la naturaleza tributaria de esta figura.

No obstante, con el transcurso del tiempo, el sistema de protección social experimentó una evolución en el que, si bien las cotizaciones a la Seguridad Social no perdieron su función primordial de protección social, sí que abandonaron el régimen privatístico al

(43) *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, op. cit., pp. 379-386.

(44) BERTRÁN GIRÓN, M. (2015): «Cotizaciones, imposición de rentas sobre el trabajo y reforma tributaria ¿una ocasión perdida?», en *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (3ª edición). *La reforma del sistema tributario español* (1ª parte), García-Herrera Blanco, C., (Coord.), Instituto de Estudios Fiscales, Documento nº 9/2015, pp. 47-49.

(45) MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo* (Informe Mirrlees), op. cit., pp. 141-142.

que estaban sometidas y asumieron las notas de obligatoriedad y automaticidad, por lo que estas tesis son hoy rechazadas.

Además, como nuestro Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto en repetidas ocasiones, no existe una relación directa entre cotización y contraprestación, pues «La cotización no es en nuestro sistema de Seguridad Social, ni una aportación que asegure automáticamente una pensión determinada, ni una contribución a un sistema ajeno a la determinación de cada pensión. Se trata de un sistema mixto, en el que la cotización es uno de los elementos que determina la pensión, pero no el único» (46).

Una vez superada la calificación como seguro social de las cotizaciones a la Seguridad Social, queda atrás la lógica de mantener este impuesto separado del impuesto sobre la renta personal y resultan razonables las propuestas que abogan por una reforma que, en aras de una mayor simplificación del sistema, integre en una única figura impositiva el impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales.

La simplificación del sistema llevada a cabo mediante la integración de ambos impuestos conllevaría dos beneficios principalmente: por un lado, la reducción de los costes de administración y de cumplimiento de las normas y, por otro lado, una mayor transparencia (47), puesto que tener impuestos separados oculta la magnitud de la brecha fiscal global e impide una discusión razonable de la forma apropiada de la tarifa global de tipos de gravamen (48).

Esta posibilidad fue también apuntada por el Informe de la Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, el cual propuso aproximar el actual sistema de cotizaciones a un auténtico impuesto sobre las rentas salariales, que abarque toda la imposición sobre el trabajo (como existe en algunos países de nuestro entorno), así como realizar una reducción general de las cuantías (49).

3.2. Integración de impuestos y prestaciones sociales

En las últimas dos décadas ha cobrado fuerza una tendencia de reforma de los sistemas fiscales y de protección social en varios Estados de la Unión Europea, cuyo objetivo es alcanzar una mayor integración y coherencia entre los impuestos personales y las prestaciones sociales dinerarias. Estas políticas de integración de impuestos y prestaciones sociales –inspiradas parcialmente en los créditos fiscales introducidos en Estados Unidos desde los años 70', que fueron posteriormente adoptados por otros países anglosajones como Australia, Canadá o Nueva Zelanda– pueden definirse como «aquellas políticas que buscan o mantienen la consistencia en el continuo impuestos-prestaciones, estableciendo un “tramo negativo” de impuesto (esto es, permitiendo que la deducción o desgravación fiscal pueda convertirse en prestación directa), y, a la inversa, posibilitando que se pueda cobrar una prestación como deducción o desgravación fiscal si se tiene renta imponible» (50).

En el entorno europeo, Reino Unido, ha sido el país que más ha avanzado en esta línea reformista desde la década de 1990, aunque también se aprecian logros en este sen-

(46) Valga por todas ellas la Sentencia del Tribunal Constitucional 103/1983, de 15 de diciembre.

(47) MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo (Informe Mirrlees)*, op. cit., p. 142.

(48) MIRRLEES, J.: *Diseño de un sistema tributario óptimo (Informe Mirrlees)*, op. cit., p. 146.

(49) *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Febrero 2014, p. 14.

(50) HERMIDA JUSTO, P. Y NOGUERA, J. A. (2013): «Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social», *Documentación Social*, nº 169, p. 107.

tido en otros Estados como Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, Irlanda, Suecia y algunos países bálticos. Sin embargo, en España, solo se han introducido iniciativas escasas y tímidas al respecto, siendo la más relevante, la deducción fiscal de 100 euros mensuales para las mujeres trabajadoras por cada hijo de 0 a 3 años (51).

Esta tendencia ha cobrado vigencia recientemente gracias al Informe Mirrlees (52), el cual, sobre la base de estas premisas, realiza una propuesta que va más allá de la mera integración de figuras impositivas, pues aboga por integrar el impuesto personal sobre la renta y las cotizaciones sociales en un único impuesto neutral, a la vez que propone simplificar el sistema de prestaciones sociales en un único programa a través de la realización de reformas en el impuesto personal sobre la renta.

En el seno de estas políticas de integración de impuestos y prestaciones sociales, HERMIDA JUSTO y NOGUERA señalan tres propuestas y medidas que más relevancia han tenido (53). En primer lugar, destacan la idea de un «mínimo social integrado fiscalmente» bajo el cual ningún ciudadano pueda caer. Esta idea, consustancial a los estados de bienestar predominantes en la Unión Europea, se encuentra articulada, en la actualidad, de forma inconexa a través de dos sistemas distintos: por un lado, la protección social asistencial o no contributiva y las rentas mínimas de inserción y, por otro lado, el mínimo vital del IRPF y otras deducciones o reducciones en la imposición personal sobre la renta, de manera tal que ambas vías de garantías de mínimos no guardan siempre la deseable coherencia.

Este mínimo fiscal no estaría gravado, pero sí cualquier renta desde el primer euro que supere la cuantía de este mínimo y estaría integrado tanto por la protección social no contributiva, como por el mínimo vital del IRPF (54), e incluso, en algunas versiones de este programa, también podría integrar las exenciones y bonificaciones en las cuotas empresariales a la Seguridad Social (55), es decir, estaría integrado por todas aquellas medidas destinadas a garantizar un mínimo vital, sin importar si son administradas a través del sistema fiscal o del sistema de protección social, de forma tal, que este mínimo social sería aplicable a todos los ciudadanos independientemente de si son contribuyentes o no.

Consecuentemente, en el sistema esbozado por el mínimo social integrado fiscalmente, debería existir una prestación genérica o integrada pagadera a quienes caigan por debajo del punto de indiferencia tributaria y un tipo impositivo único que se aplicaría a todas las rentas por encima de dicho punto. En este contexto, los niveles bajos de renta recibirían renta neta de forma creciente hasta alcanzar el punto de indife-

(51) HERMIDA JUSTO, P. Y NOGUERA, J. A.: *«Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social»*, op. cit., pp. 106-107.

(52) El cual propone un sistema tributario ideal hacia el que se debe tender, entendiendo que el mejor sistema impositivo sería aquel que, para unos objetivos recaudatorios y redistributivos dados, optimizara el logro de los restantes objetivos, dentro de las restricciones que impone el contexto económico y político y la disponibilidad de información.

(53) HERMIDA JUSTO, P. Y NOGUERA, J. A.: *«Integración de impuestos y prestaciones: una vía innovadora para la reforma de la protección social»*, op. cit., pp. 108-112.

(54) Para ser más exactos, esta propuesta aboga por integrar dentro del mínimo fiscal el actual mínimo vital del IRPF, las deducciones por trabajo asalariado, por hijos a cargo o por otras personas dependientes (ya que su existencia debería aumentar el importe del mínimo social en el caso de que este se determine par los hogares y no para los individuos) y las desgravaciones en la cuota (que actualmente tienen un efecto regresivo).

(55) Porque un mínimo social fiscalmente integrado, puede constituir un subsidio al empleo pagado al trabajador, pero no a la empresa.

rencia, a partir del cual empezarían a sufrir una pérdida neta de renta en concepto de tributación.

En el sistema apuntado por estos autores, la instrumentación de este tipo de función puede llevarse a cabo de diversos modos: mediante un impuesto negativo sobre la renta, un crédito fiscal universal, una renta mínima de ciudadanía, una renta básica universal..., pero todos ellos convergerían en un efecto similar, pues cualquiera de ellos sería un instrumento apto para eliminar las inconsistencias y duplicidades del sistema actual.

En segundo lugar, estos autores destacan como una de las medidas de integración de impuestos y prestaciones sociales los «créditos fiscales para trabajadores de bajos ingresos». Estos créditos fiscales dirigidos a asalariados con ingresos bajos o medios-bajos no persiguen la garantía de un mínimo social con carácter general, como el «mínimo social integrado fiscalmente» que acabamos de analizar, sino que están dirigidos a aumentar la renta disponible de este colectivo mediante «subvenciones» a los trabajadores con este nivel de ingresos por medio de transferencias públicas pagadas junto con el paquete salarial, administrándose como un auténtico impuesto negativo. Se trata de un crédito fiscal cuya cuantía puede variar en función del salario y otras circunstancias que los beneficiarios pueden optar por cobrar mensualmente o de forma acumulada en la declaración anual de impuestos.

Este tipo de programas denominados *in work benefits*, se han venido implantando, desde hace cuatro décadas, en varios países tanto de la UE (como Alemania, Austria, Bélgica, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Italia, Reino Unido, o Suecia), como de la OCDE (como en Australia, Canadá, Estados Unidos o Nueva Zelanda), mediante la introducción de esquemas impositivos para aumentar la renta disponible del colectivo con retribuciones más bajas. Con carácter general, las distintas medidas implantadas en los distintos Estados pueden reconducirse a dos esquemas: por un lado, deducciones reintegrables dentro de la imposición sobre la renta y, por tanto, abonadas tras la declaración de ingresos, o, por otro lado, sistemas en los que la obtención del beneficio fiscal se produce mensualmente como un complemento salarial basado en los ingresos consignados en ejercicios fiscales anteriores (56).

El programa pionero en materia de subsidios salariales fue el implantado por el gobierno federal de Estados Unidos en 1975 denominado *Earned Income Tax Credit* (EITC), el cual ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de los años y que en la actualidad se combina con otros sistemas complementarios adoptados por distintos Estados federados.

Para poder disfrutar de los beneficios previstos en el EITC, los solicitantes deben declarar ingresos laborales (57), puesto que el programa ofrece distintos beneficios depen-

(56) RODRIGO SAUCO, F. (2015): «La integración de impuestos y prestaciones: el uso de subsidios salariales en la experiencia internacional. Lecciones para España», *Ekonomiaz*, n° 88, pp. 3-4.

(57) Como pone de manifiesto Rodrigo Saucó, al vincular la percepción de la ayuda fiscal a la previa existencia de ingresos laborales, se crea un incentivo permanente a la participación en el mercado de trabajo y de abandono, en todo o en parte, de los programas asistenciales vinculados al desempleo o a paliar las situaciones de pobreza. En consecuencia, una parte del coste fiscal del programa se autofinancia con la recaudación inducida por la mayor participación laboral y, en segundo lugar, por el ahorro en las prestaciones monetarias asistenciales. Además, como ventaja colateral, presenten en países como Estados Unidos, en donde existe una abundante economía informal, el autor señala que este programa podría constituir un incentivo para aflorar fuentes de ingresos que permanecen tradicionalmente ocultas, ya que para ser beneficiario de la deducción, lógicamente los trabajadores deben consignar sus rendimientos salariales en la declaración de la renta, véase RODRIGO SAUCO, F.: «La integración de impuestos y prestaciones: el uso de subsidios salariales en la experiencia internacional. Lecciones para España», *op. cit.*, pp. 6-7.

diendo del intervalo de rentas en el que se ubique el beneficiario. En concreto, la aplicación de este programa comprende tres fases diferenciadas. Una primera fase, denominada *phase in*, en la que el beneficiario incrementa la ayuda obtenida conforme aumenta su renta salarial. Una segunda fase de estabilización, denominada *plateau*, y, finalmente, una fase final decreciente con el nivel de ingresos obtenidos o *phase out*, en donde la senda decreciente comprende un intervalo de ingresos relativamente más extenso que el de los tramos anteriores. Este sistema se completa con una deducción adicional denominada *Child Tax Credit* (CTC), configurada como reembolsable y limitada cuantitativamente, aplicable a los hogares con descendientes dependientes con edades inferiores a los 17 años (58).

Otra experiencia satisfactoria de implantación de subsidios salariales diseñada a imagen y semejanza del EITCE y CTC estadounidenses es el denominado *Working Tax Credit* (WTC) británico, implementado conjuntamente con el *Child Tax Credit*, si bien ambos están siendo paulatinamente sustituidos por el *Universal Credit* (59) (UC), el cual se configura como un programa que viene a simplificar considerablemente la estructura de los distintos beneficios existentes, ya que en el UC se integran todas las figuras existentes hasta ese momento (en concreto, *Income Support*, *income based Jobseeker's Allowance*, *income-related Employment and Support Allowance*, *Housing Benefit*, *Child Tax Credit* y *Working Tax Credit*). Se trata de una transferencia monetaria de carácter mensual, cuya cuantía se hace depender del nivel de ingresos del beneficiario, así como de otras circunstancias familiares, pudiendo disfrutar del mismo tanto si el beneficiario está desempleado como en activo, lo que conlleva la aplicación de un tipo marginal implícito positivo sobre las rentas que superen un determinado límite.

Igualmente, cabe señalar los programas implantados en Canadá (consistente en un programa federal de deducciones fiscales reembolsables denominado *National Child Benefit Supplement*, compatible con otras ayudas adoptadas por las provincias canadienses) y, centrándonos en el entorno europeo, destacamos los casos de Bélgica (denominado *Jobkorting*, que consiste en un régimen de deducciones cuya cuantía varía en función de la renta declarada) y Francia (denominado *Prime Pour l'Emploi*, basado en un régimen de deducciones decrecientes en función de los ingresos anuales declarados por el contribuyente).

Una tercera vía para implantar la integración de impuestos y prestaciones sociales pasa por la instauración de un «impuesto negativo sobre la renta (INR) con un tipo único», consistente en que, a partir de una declaración periódica de ingresos, y una vez establecido un cierto umbral de subsistencia, el Estado gravaría las rentas de quienes superen ese umbral y pagaría a los demás, en forma de impuesto negativo, la diferencia de renta necesaria hasta alcanzarlo. En la mayoría de las propuestas que se han llevado a cabo, este mecanismo se completa con un tipo impositivo único, de manera que el impuesto es proporcional.

Se trata de un mecanismo hermanado con los créditos fiscales y que, desde un punto de vista económico y distributivo, es equivalente a un mínimo social o incluso a una renta básica universal.

(58) RODRIGO SAUCO, F.: «La integración de impuestos y prestaciones: el uso de subsidios salariales en la experiencia internacional. Lecciones para España», *op. cit.*, pp. 4-7.

(59) Para un estudio en profundidad del *Universal Credit* véase: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/48897/universal-credit-full-document.pdf, consultado por última vez el 3 de abril de 2018.

3.3. Integración de procedimientos de gestión y recaudación

Otra propuesta menos ambiciosa que la integración estructural de impuestos (y, por tanto, más sencilla de llevar a la práctica) consiste en la integración de la gestión y recaudación de las cotizaciones sociales y el impuesto personal sobre la renta (60).

La propia OCDE (61) ha apuntado esta opción al recomendar a distintos países -entre ellos, España- la integración en la recaudación de las cotizaciones sociales y el impuesto personal sobre la renta, argumentando que ello conllevaría una simplificación de proceso, así como un uso eficiente de los recursos que supondría bajar el coste de gestión al Gobierno, e incluso, una reducción de costes y simplificación de procesos para los propios empleados de la Administración pública (62).

Esta ha sido la vía seguida en los Países Bajos, en donde, a pesar de tener Administraciones diferenciadas y cajas de recaudación distintas, han unificado la gestión y recaudación del impuesto personal sobre la renta y de las cotizaciones sociales dentro del impuesto personal sobre la renta. Para ello se ha establecido una tarifa compuesta por Seguridad Social e impuesto personal, de manera que los primeros tramos de la tarifa se destinan íntegramente a la recaudación de importes a la Seguridad Social y los últimos al impuesto personal sobre la renta, de forma tal que las personas con menos ingresos contribuyen mayoritariamente a la Seguridad Social (63).

Basada en esta idea de integración de los procedimientos de recaudación, otra vía menos exigente consistiría en integrar la gestión y tramitación del impuesto personal sobre la renta y de las cotizaciones a la Seguridad Social únicamente en el mecanismo de retención, como sucede con el sistema PAYE (*pay as you earn*) típico de los países anglosajones, como Irlanda, Reino Unido, Nueva Zelanda, Australia o Canadá.

En este contexto de integración de procedimientos de gestión y recaudación, BERTRÁN GIRÓN considera que carece de sentido que existan dos números de identificación fiscal, uno tributario y otro de Seguridad Social, cuando la identificación única del contribuyente a todos los efectos (como sucede en Reino Unido o Países Bajos) demuestra ser la opción más eficiente al ahorrar costes y facilitar no sólo la gestión, sino también las labores de control del cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente (64).

4. REFLEXIONES FINALES Y LECCIONES PARA ESPAÑA

En este apartado final nos proponemos reflexionar sobre las posibilidades de implantación en España de algunas de las reformas sobre la estructura de la imposición sobre

(60) BERTRÁN GIRÓN, M. (2017): «Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. El nuevo paradigma», *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 417, Diciembre, p. 91 ss.

(61) OECD: *Tax Administration 2013: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, OECD Report, p. 32 ss.

(62) BERTRÁN GIRÓN M.: «Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. El nuevo paradigma», *op. cit.*, p. 92.

(63) BERTRÁN GIRÓN, M.: «Cotizaciones, imposición de rentas sobre el trabajo y reforma tributaria ¿una ocasión perdida?», *op. cit.*, p. 50. Y de la misma autora véase también «La naturaleza tributaria de las cotizaciones sociales: consecuencias prácticas desde una perspectiva internacional y comparada» en *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*, Cubero Truyo, A. (Coord.), Tirant lo Blanch, 2015, p. 380.

(64) BERTRÁN GIRÓN, M.: «Las cotizaciones sociales y la imposición sobre la renta en el ordenamiento jurídico español. El nuevo paradigma», *op. cit.*, p. 92.

las rentas del trabajo, analizadas en este trabajo. De entre todas las opciones expuestas, nos cuestionamos, en concreto, la viabilidad de la integración estructural del IRPF y de los beneficios sociales por ser esta la tendencia que se está implantando en un número cada vez mayor de países de nuestro entorno.

También nos mueve a elegir esta propuesta de reforma en concreto el hecho de que, a pesar de la escasa (casi nula) tradición existente en España relacionada con la integración de prestaciones sociales en el IRPF y la escasa literatura al respecto, es posible apreciar un reciente cambio de tendencia propiciada por determinados partidos políticos con un ideario más innovador. Nos referimos, en particular, a Ciudadanos, formación política que en su Programa Electoral para las Elecciones Generales de 2016, propuso la inclusión de un Complemento Social Anual Garantizado (CSAG) configurado como un impuesto negativo sobre la renta de las personas físicas. La propuesta inicial de esta formación apostaba por un complemento salarial (aplicable tanto a trabajadores por cuenta ajena, como por cuenta propia) estructurado en distintos tramos, según el nivel de renta y situación familiar, pudiendo complementar salarios que estuvieran entre los 9.000 euros al año sin hijos a cargo y los 28.000 euros anuales con tres hijos a cargo, pero materializado en una deducción fiscal en el IRPF.

La medida original propuesta por Ciudadanos, configurada como una ayuda a título personal, era de una cuantía del 40% de la renta declarada por debajo del umbral de los 6.000 euros anuales hasta un máximo de 2.400 euros. Por otro lado, la cantidad a percibir se fijaba en 2.400 euros anuales fijos para personas con rentas anuales comprendidas entre los 6.001 y los 11.000 euros, decreciendo, a partir de ese umbral, hasta extinguirse por completo en el caso de rentas superiores a 17.000 euros anuales.

No obstante, la configuración inicial del CSAG prevista por Ciudadanos quedó diluida en sus negociaciones con el Gobierno debido al objetivo de reducir el déficit público hasta el 3,1% del PIB y la consecuente imposibilidad de financiar esta medida con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. En consecuencia, el CSAG fue rediseñado para tener cabida dentro del Fondo Europeo de Garantía Juvenil, instrumento que ofrece oportunidades de formación y empleo a menores de 30 años. Por este motivo el originario CSAG se vio reconvertido en una ayuda para jóvenes menores de 30 años vinculada a la formación, con una cuantía de 430 euros (el 80% del IPREM). También el impacto económico se vio modificado, pues de los inicialmente 7.200 millones de euros anuales previstos por Ciudadanos, la partida presupuestaria se reducía a 500 millones de euros para el año 2018, según el proyecto de Presupuestos Generales del Estado presentados ante las Cortes Generales el 3 de abril de 2018.

Paralelamente, distintas formaciones políticas encabezadas por Podemos, a la que posteriormente siguieron Partido Popular y PSOE, han propuesto la introducción de una Renta Básica, configurada como una renta diferencial llamada a completar los ingresos existentes en los hogares con un nivel de ingresos inferior a un determinado umbral de pobreza. Esta Renta Básica, tal y como fue pergeñada por los distintos partidos políticos en sus programas electorales presentados para las elecciones de 2016, revestía la forma de subsidio, por lo que pertenece al ámbito de las prestaciones sociales, siendo administrada a través del sistema de protección social. No obstante, debido al aparente grado de aceptación del que goza esta figura entre las distintas formaciones políticas en nuestro país, no debe descartarse que, en un futuro próximo, en el que las restricciones presupuestarias no sean tan severas, se implante en España una figura de este tipo, que tal vez podría quedar configurada como mínimo social fiscalmente integrado, a imagen y semejanza de lo que sucede en algunos países europeos.

Volviendo a la propuesta relativa a la integración estructural del IRPF y de los beneficios sociales, consideramos necesario advertir que, si bien la derogación del sistema de prestaciones sociales no contributivas y su sustitución por un sistema de transferencias

monetarias a favor de las rentas más bajas a través de esquemas integrados con el IRPF ha resultado ser una experiencia satisfactoria en otros países, las altas cifras de paro existentes en nuestro país aconsejan que la implantación de un subsidio salarial conviviera en paralelo con una renta de subsistencia dirigida a aquellos sujetos con problemas de empleabilidad e incorporación al mercado laboral, pues, de otra manera, estos sujetos quedarían privados de ayudas sociales de este tipo.

Además, en un contexto como el actual en España en el que se impone la contención del gasto público, sería altamente deseable que el coste fiscal presupuestario de la integración de los beneficios sociales en el esquema del IRPF se autofinanciara con los recursos existentes, mediante la liberación de recursos de otro tipo o bien mediante la obtención de nuevos ingresos. Las dos vías naturales para financiar dicho coste fiscal serían, por un lado, la liberación de recursos de las prestaciones asistenciales por medio de la predecible mayor participación laboral de ciertos colectivos y, por otro lado, por medio de una nueva regulación de estos beneficios fiscales mucho más orientada al apoyo de las rentas salariales españolas de menor cuantía. A ello habría que añadir el aumento de la recaudación vía cotizaciones por el incremento inducido en la oferta laboral, así como el aumento de la recaudación derivada de la imposición indirecta, dado el uso casi pleno de estas rentas en actividades de consumo (65).

La primera conclusión alcanzada en nuestra reflexión sobre una reforma de este tipo evidencia que la integración total del sistema de prestaciones sociales con el IRPF en España es sumamente complejo, debido a la configuración del Estado español como un Estado fuertemente descentralizado, en el que gran parte de las competencias implicadas en esta unificación del binomio prestaciones sociales-IRPF reside en manos de Comunidades Autónomas y Entes Locales. Una integración de este tipo exige una reforma legislativa de calado que afectaría a normas que exigen mayorías cualificadas, como las leyes orgánicas, o, incluso, podría llegar a afectar algunas cuestiones de índole constitucional.

Es por ello por lo que, ante la imposibilidad de afrontar una reforma de este tipo en el corto plazo en España y ante la actual situación de recuperación económica en nuestro país, resulta interesante explorar la posibilidad de llevar a cabo en España una reforma de carácter más limitado, limitada a la estructura impositiva del IRPF sin afectar a las prestaciones sociales, cuyo objetivo fuera la simplificación de la imposición personal, así como de los actuales esquemas de gestión tributaria, facilitando, al mismo tiempo la lucha contra el fraude.

Esta propuesta de reforma que viene cobrando fuerza, se incluye en el seno de una moderna tendencia de ámbito más amplio que aboga por una reforma del IRPF al objeto de introducir un tipo único acompañado de una renta mínima o mínimo vital. Se trata de una de las propuestas reformistas más conocidas en el ámbito académico, denominado *Flat Tax*, ideado por los economistas estadounidenses Robert E. HALL y Alvin RABUSHKA (66), y pensado con el objetivo de simplificar tanto el esquema de imposición a la renta, como la gestión y recaudación de la imposición directa personal sobre las rentas del trabajo (67).

(65) RODRIGO SAUCO, F.: «La integración de impuestos y prestaciones: el uso de subsidios salariales en la experiencia internacional. Lecciones para España», *op. cit.*, p. 25.

(66) La obra completa *The Tax Flat* elaborada por estos autores puede consultarse en: <https://www.hoover.org/research/flat-tax>, consultada por última vez el 7 de abril de 2018.

(67) En algunos de los casos más recientes, como por ejemplo, Rusia y Georgia, la adopción de la tasa uniforme habría estado acompañada por una reforma a las contribuciones de seguridad social, KEEN, M.; KIM, Y.; VARSANO, R. (2006): «The 'Flat Tax(ES)': Principles and Evidence», *International Monetary Fund (IMF) Working Paper*, pp. 1-50, p. 5, disponible en <http://ssrn.com/abstract=941280>, consultado por última vez el 6 de abril de 2018.

Es una medida de creciente implementación en Europa del Este, que viene arrojando resultados económicos sorprendentes en lo que respecta a la recaudación tributaria. Tanto es así que, desde su inicial implantación en Estonia (1994), otros países, entre ellos Lituania (1994), Letonia (1995), Rusia (2001), Serbia (2003), Ucrania (2004), Eslovaquia (2004), Georgia (2005) y Rumania (2006) (68) se han sumado a esta corriente.

Es cierto que nuestro IRPF actualmente ofrece un esquema que comparte algunas de estas características, pero la reforma a consolidar en el medio plazo iría mucho más allá de la actual configuración de nuestro IRPF. Para implantar esta reforma en España, sería necesario calcular la renta mínima o mínimo vial a nivel desagregado, utilizando las variables demográficas necesarias para no dejar ninguna subpoblación, por pequeña que sea, fuera del esquema de protección del sistema (69).

La propuesta originaria del *Flat Tax* pivota en torno a la creación de dos impuestos: el impuesto a los negocios (aplicable a las personas jurídicas) y el impuesto a los salarios (aplicable a las personas físicas). En cuanto a este último aplicable a las personas físicas, el *Flat Tax* se caracteriza por aplicar sobre una base imponible extensiva (compuesta únicamente por las rentas del trabajo, mientras que las rentas de capital resultan excluidas) un tipo impositivo fijo, lo que, *a priori*, da lugar a un impuesto proporcional. No obstante, al incorporar un mínimo exento elevado, se dota al impuesto de cierta progresividad, si bien con una tendencia a la proporcionalidad para niveles de renta elevada.

Sin embargo, los problemas de equidad vertical que suscita la implantación de este modelo de tributación de las rentas personales del trabajo, unidos a las dificultades de marketing político (ya que los principales perdedores se concentrarían en los contribuyentes de rentas medias), han dificultado su plena consideración como opción reformista aplicable en los países avanzados como España. Es por ello que, en la actualidad, ha sido adoptado únicamente en países sin tradición fiscal (principalmente en países de Europa del Este, como hemos apuntado anteriormente), donde no existen ganadores o perdedores *post-reforma* y donde no es posible evaluar los efectos distributivos positivos y negativos que se derivan de este cambio tan relevante en el esquema de tributación de las rentas personales (70).

Tal vez sean estos los motivos por los que, en España, hasta el momento, esta propuesta no ha tenido casi repercusión ni a nivel académico (en donde es difícil encontrar estudios que avalen la viabilidad de su implantación), ni social, ni tampoco a nivel político, pues solo un partido político, en concreto VOX, recogió esta propuesta de reforma en su programa electoral (71) para concurrir a las elecciones generales de 2016. Por to-

(68) Véase, <http://aempresarial.com/web/informativo.php?id=9449>, consultado por última vez el 6 de abril de 2018.

(69) LABEAGA, J. M.; OLIVER, X. Y SPADARO, A. (2008): «Discrete choice models of labour supply behavioural microsimulation and the Spanish tax reforms», *Journal of Economic Inequality*, n.º 6, pp. 247-273.

(70) ARRIETA VILLAREAL, P. (2013): «Una reforma fiscal para el siglo XXI», *Boletín de Estudios Económicos*, vol. LXVIII, n.º 210, diciembre, pp. 453-454.

(71) En concreto, se preveía «Adoptar, tras un plan de transición, un tipo único (*flat tax*) en IRPF, similar al Impuesto sobre Sociedades y que, al final del periodo de transición, se establecerá en el 21% para todas las rentas. Los tipos de IRPF en el mencionado periodo se reducirían a tres (21%, 25% y 35%) y el de Sociedades se fija en el 25%» (apartado 371), a lo que se uniría la introducción de un mínimo exento único de 12.000 euros (apartado 375), véase el Programa Electoral de VOX, «Hacer España grande otra vez», junio 2016, 67, disponible en https://www.voxespana.es/biblioteca/espana/2016-06/programa-electoral-junio-2016gal_643424161219072246.pdf, consultado por última vez el 6 de abril de 2018.

do ello, el modelo *Tax Flat* en España debe considerarse, por el momento, «un indicador de la dirección fiscal deseable» (72), más que una opción real de reforma.

Siguiendo esta dirección fiscal apuntada por el modelo *Flat Tax*, cabría cuestionarse la viabilidad de operar en nuestro país una reforma en el IRPF que, manteniendo la progresividad de la actual tarifa, reduzca, de manera paulatina, el número de tramos impositivos actualmente existentes en el IRPF en un intento de aproximación al sistema propuesto por el *Flat Tax*.

Esta propuesta de reducción de los tramos impositivos en el IRPF, encuadrada dentro de una tendencia denominada «decadencia de la progresividad» (73), reaviva sin duda un doble debate teórico. Por un lado, la tradicional discusión sobre la tensión entre progresividad y proporcionalidad de la tributación de las rentas personales en nuestro país y, por otro lado, plantearía una discusión de mayor calado que se viene abriendo paso en la doctrina económica, centrada en el abandono del rol redistributivo que desempeña el sistema tributario y la asunción de tales efectos redistributivos por parte del gasto público. No en vano, una gran parte de los economistas modernos, consideran que la política redistributiva debe hacerse a través del instrumento presupuestario, mediante políticas activas de gasto público social, instrumento esencial de la actividad redistributiva del sector público.

Efectivamente, en la actualidad se ha implantado la idea de que el objetivo de la redistribución ha dejado de ser un objetivo exclusivo del sistema impositivo debido, principalmente, al distanciamiento entre la progresividad formal y la progresividad real de los impuestos, en particular, de los impuestos sobre la renta. Consecuentemente, ha comenzado a consolidarse la idea de que el gasto público está llamado a desempeñar un importante papel de redistribución de riqueza mediante políticas públicas de asignación eficiente de recursos, de hecho, recientes estudios afirman que son los países que mayor gasto social realizan los que redistribuyen de una manera equitativa la renta entre su población (74).

La incidencia distributiva del gasto público se ha puesto de manifiesto de manera indubitada en diversos trabajos (75) que han evidenciado que el gasto público puede aménorar esa disparidad existente en materia de percepción de renta casi doce veces más de lo que lo hacen los impuestos directos, cuya capacidad redistributiva es mucho más modesta, destacando que las políticas de gasto más redistributivas son las pensiones y los servicios públicos educativos y sanitarios, seguidos de los subsidios de paro y otras prestaciones, y de los impuestos directos.

En cualquier caso, a la espera de una hipotética (y, por ahora, poco probable) materialización de estas propuestas de reforma en España (actualmente inviables en el corto y complejas en el medio plazo) se impone la necesidad, en el corto plazo y de manera inminente, de simplificar los procesos de gestión y recaudación del modelo de imposición

(72) ARRIETA VILLAREAL, P.: «Una reforma fiscal para el siglo XXI», *op. cit.*, p. 454.

(73) ARRIETA VILLAREAL, P.: «Una reforma fiscal para el siglo XXI», *op. cit.*, pág. 447.

(74) No obstante, la relación no es tan directa como podría preverse *a priori*, ya que hay países que gastan muy poco en partidas sociales y, sin embargo, la renta está muy equitativamente distribuida, como es el caso de Eslovaquia y, en el otro extremo hay países que realizan un gran esfuerzo en protección social y, sin embargo, sus índices de desigualdad los sitúan en posiciones intermedias dentro de los países de la UE, como es el caso de Francia y Alemania, véase MOLINA MORALES, A.; GUARNIDO RUEDA, A. Y AMATE FORTES, I. (2013): «Los efectos redistributivos del gasto público en la Unión Europea», *Extoikos*, n° 9, p. 15.

(75) GOERLICH GISBERT, F. J. (2016): *Distribución de la renta, crisis económica y políticas redistributivas*, Fundación BBVA, Bilbao, pp. 174-175.

sobre la renta personal, especialmente en lo que se refiere a cotizaciones sociales y al IRPF, maximizando la eficiencia recaudatoria y minimizando los costes de recaudación, en la senda apuntada por la OCDE, ya comentada en este trabajo.

En este sentido, en un país como España, donde las competencias en materia tributaria están repartidas entre los distintos niveles territoriales, al objeto de optimizar la gestión del sistema tributario –minimizando al máximo los costes derivados de la aplicación del sistema tributario (sea el que fuere el modelo de imposición sobre la renta personal que se haya elegido) y asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los obligados tributarios–, resulta imperativo establecer mecanismos de coordinación entre las diferentes administraciones tributarias (estatal, autonómica y local), adaptando las estructuras existentes a los nuevos sistemas de gestión pública, al mismo tiempo que se presta una especial atención a la obtención, tratamiento y transmisión entre las distintas Administraciones de la información relativa a los obligados tributarios.